

Saksnr. 15/1891

12.04.2019

Høringsnotat - Avskrivninger for kostnader til etablering av frukt- og bærfelt

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Gjeldende rett	3
3	Departementets vurderinger	5
3.1	Faktisk verdifall.....	5
3.2	Valg av avskrivingsmetode og -sats	6
3.3	Øvrige problemstillinger	7
4	Økonomiske og administrative omkostninger.....	9
5	Ikrafttredelse	11
6	Lovteknisk løsning	11

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Det foreslås i dette høringsnotatet at det gis bestemmelser i skatteloven som åpner for at kostnadene til planter og planting ved etablering av fruktfelt og bærfelt, kan aktiveres og avskrives med henholdsvis 10 pst. og 20 pst. årlig.

Mange typer driftsmidler faller som følge av slit og elde i verdi over tid. I skattesystemet gis det fradrag for dette verdifallet gjennom skattemessige avskrivninger etter fastsatte satser. Avskrivningssatsene for ulike typer driftsmidler skal i utgangspunktet samsvare med verdifallet driftsmidlet har. Kostnader til etablering av frukt- og bærfelt kan ikke avskrives, og fradrag gis når feltene ryddes. Nyere driftsformer innebærer at det kan være rasjonelt at feltene ryddes og etableres på nytt raskere enn det som tidligere har vært vanlig. Det tilsier at kostnadene til planter og planting bør kunne avskrives.

På usikkert grunnlag skisserer departementet at forslaget vil kunne redusere skatteinntektene i 2020 med om lag 30 mill. kroner bokført. Førsteårvirkningen på skatteprovenyet vil være vesentlig større enn den langsiktige, årlige virkningen på skatteinntektene.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven §§ 14-41 første ledd og 14-43 tredje ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2020.

2 GJELDENDE RETT

Etter hovedregelen i skatteloven § 6-1 kan det kreves fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Ved investeringer i driftsmidler som verdiforringes ved slit og elde, skal investeringsutgiften

(inngangsverdien) aktiveres og føres på saldo etter reglene for skattemessige avskrivninger, jf. skatteloven § 6-10. Driftsmidler med kortere brukstid enn tre år eller en kostpris under 15 000 kroner, kan føres til fradrag direkte i anskaffelsesåret jf. skatteloven § 14-40 annet ledd. Driftsmidler som har betydelig verdi (over 15 000 kroner), en brukstid på over 3 år og som verdiforringes ved slit eller elde, skal avskrives, jf. skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a. Utgangspunktet er at verdireduksjon skal komme til fradrag over driftsmidlets brukstid, og i takt med verdifallet. Fradrag for verdifallet gis ved årlige saldoavskrivninger etter reglene i skatteloven §§ 14-41 til 14-43.

Ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a–d og j kan vederlaget trekkes ifra saldoen. Alternativt kan vederlaget inntektsføres og avskrivninger fortsette som før. Ved realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e–i kan skattyter velge å inntektsføre vederlaget helt eller delvis. Den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført i realisasjonsåret, skal inngå i gevinst-/tapsberegning mot driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret. Hvis brutto vederlag inntektsføres i sin helhet, skal hele saldoverdien behandles som et tap. Gevinst/tap skal overføres til gevinst- og tapskonto. Positiv gevinst- og tapskonto skal inntektsføres med minst 20 pst. årlig, og negativ konto skal fradragsføres med inntil 20 pst. årlig. Bestemmelser om realisasjon og gevinst/tap finnes i skatteloven § 14-44 flg.

Har driftsmidlet varig verdi uten verdifall, for eksempel tomter, skal utgiften til anskaffelsen aktiveres, og det gis ikke fradrag for skattemessige avskrivninger. Ved realisasjon av ikke avskrivbare driftsmidler kan gevinst inntektsføres i realisasjonsåret eller føres på gevinst- og tapskonto. Tap skal trekkes ifra på gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-53.

For frukt- og bærfelt er det slik at selv om hver enkelt bærbusk eller hvert enkelt frukttré i seg selv har liten verdi, så kommer ikke bestemmelsen om direkte utgiftsføring av driftsmidler med kostpris under 15 000 kroner til anvendelse. Det er

fordi feltet vurderes som ett driftsmiddel. I Skatte-ABC 2018 pkt. 10.22 side 652, er det redegjort for at «*Nyplanting av frukt- og bærvekster som har antatt levetid på minimum tre år skal aktiveres og kan ikke avskrives. Kostnadene kan først fradras når feltet ryddes. Vedlikeholdsplanting kan likevel fradragføres direkte*». Praksisen innebærer i utgangspunktet at utgifter til planter og planting behandles som ikke avskrivbare driftsmidler. Det at de aktiverte utgiftene kommer til fradrag i sin helhet ved rydding av feltet, og ikke føres på gevinst- og tapskonto med negativt beløp, er en praksis som skiller seg fra behandlingen av ikke avskrivbare driftsmidler for øvrig. Departementet legger til grunn at rydding av plantefelt skattemessig anses som realisasjon.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER

3.1 Faktisk verdifall

Nyere driftsformer innebærer at det kan være rasjonelt at feltene ryddes og etableres på nytt raskere enn det som tidligere har vært vanlig. Det tilsier at kostnadene til planter og planting bør kunne avskrives.

Norges Bondelag har i en henvendelse til departementet anført at ved etablering av nye fruktfelt knytter 1/3 av investeringsutgiftene seg til planter og planting. Dette gis det ikke fradrag for før feltet ryddes. Slik en driver i dag, skjer det ifølge Bondelaget etter omtrent 20 år for fruktfelt og 10 år for bærfelt for dyrking av bringebær.

Departementet har gjennom kontakt med landbruksforskere fått bekreftet at Bondelagets anslag samsvarer godt med forventet levetid for disse driftsmidlene. Etter departementets oppfatning vil trær til dyrking av kjernefrukt som epler og pærer ha en forventet levetid på 20 år, hvorpå det normalt vil lønne seg å rydde feltet for nyplanting. Trær til dyrking av steinfrukt som plommer, moreller og kirsebær, antas å ha noe kortere levetid, om lag 15 år. For bærbusker legger departementet til grunn en forventet levetid på 10–12 år. Jordbærplanter antas å ha en forventet levetid på 2–4 år.

Departementet ber høringsinstansene spesielt om merknader til den levetid som her legges til grunn for planter og trær til frukt- og bær dyrking.

3.2 Valg av avskrivningsmetode og -sats

Avskrivninger av frukt- og bærfelt bør etter departementets oppfatning skje over saldosystemet. Begrunnelsen for det er blant annet at det gir best sammenheng i regelverket fordi fysiske driftsmidler i dag normalt avskrives over saldosystemet, mens lineære avskrivninger i hovedsak er forbeholdt immaterielle driftsmidler.

Det vises til *Skatteutvalgets* utredning, NOU 2014: 13, kapittel 10. I tabell 10.3 gir utvalget en oversikt over saldoavskrivningssatser for gitte levetider og diskonteringsrenter. Gitt at frukttrær har en forventet levetid på 15–20 år, mener departementet at en saldoavskrivningssats på 10 pst. gir godt samsvar mellom skattemessige avskrivninger og faktisk verdifall. Gitt at bærbusker/planter andre enn til jordbær dyrking har en levetid på om lag 10 år, mener departementet at en saldoavskrivningssats på 20 pst. gir godt samsvar mellom skattemessige avskrivninger og faktisk verdifall.

Forskjellen i forventet levetid mellom frukttrær for steinfrukt og frukttrær for kjernefrukt kunne i utgangspunktet tilsi ulike satser for disse. Departementet viser til at forskjellen i forventet levetid er så vidt liten og usikker. Administrative hensyn taler for at ulike typer frukttrær gis lik skattemessig behandling. Derimot er forskjellen i levetid mellom frukttrær og bærbusker såpass vesentlig at det etter departementets oppfatning er hensiktsmessig å trekke et skille mellom disse.

Utgifter til etablering av jordbærfelt kan komme til fradrag direkte dersom plantene forventes å ha en levetid på mindre enn tre år. Er forventet levetid over 3 år, kan feltet avskrives i saldogruppe h som bærfelt til en sats på 20 pst.

Departementet antar at frukt- og bærfelt må kunne kategoriseres som "anlegg", og kan tolkes inn under ordlyden i skatteloven § 14-41 første ledd h, som gjelder bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. For å unngå usikkerhet bør dette eksplisitt forankres i loven. Saldogruppe h har årlig avskrivningssats på opptil 4 pst., forhøyet sats på 10 pst. for bygg og anlegg med brukstid inntil 20 år jf. skatteloven § 14-43 andre ledd og 6 pst. for husdyrbygg jf. § 14-43 tredje ledd.

Det foreslås at fruktfelt og bærfelt skal utgjøre hver sin undergruppe i saldogruppe h (bygg og anlegg mv.) med maksimale avskrivningssatser på henholdsvis 10 og 20 pst.

3.3 Øvrige problemstillinger

Enkelte fruktbonder kan ha flere felt som skiftes ut på ulike tidspunkter. Det er et spørsmål om alle disse skal avskrives under ett på en samlesaldo eller om det bør være én saldo for hvert av feltene. Etter skatteloven § 14-41 (4) føres driftsmidler i gruppe e, f, g, h og i, på egen saldo. Departementet antar det vil være hensiktsmessig at felt som naturlig hører sammen, for eksempel fordi de er etablert i samme inntektsår og avskrives med samme sats, anses som ett anlegg.

Ved utskifting av frukttrær og bærbusker, utvidelse av feltet med videre må det på vanlig måte foretas en vurdering av om dette er å anse som vedlikehold eller påkostning av anlegget. Er det påkostning, skal utgiftene legges til saldoen, mens kostnader ved vedlikehold kan fradras direkte. Departementet antar i den sammenheng at utskifting av enkelte busker eller trær som er døde pga. sykdom eller tørke, normalt må kunne karakteriseres som vedlikehold. Men dersom en skifter ut et større antall i og for seg friske trær og kanskje til og med øker dyrkningsarealet, kan en fort komme over i det som må klassifiseres som påkostning.

Når det åpnes for å avskrive kostnader til planter og planting av frukt- og bærfelt bør dette omfatte både gamle og nye investeringer. Ellers vil en få en langvarig

forskjellsbehandling av nye og gamle investeringer. Skattyter må antas å ha oversikt over disse kostnadene, slik at det er mulig å skille dem ut og føre dem over på saldo. Det skyldes at kostnadsføring ved rydding av feltet etter dagens regler er betinget av at etableringskostnadene kan dokumenteres.

Det presiseres at investering i tomter og grunnareal som frukt- og bærfelt dyrkes på, ikke vil inngå i avskrivningsgrunnlaget, og gir derfor ikke grunnlag for avskrivninger. Dette gjelder tilsvarende som ved avskrivninger av bygg og anlegg for øvrig i avskrivningssystemet. Skattytere som har aktivert utgifter til etablering av frukt- og bærfelt i inntektsår før ikrafttredelse av dette forslaget, må på forespørsel fra skattemyndighetene kunne dokumentere at riktig beløp er overført til saldo for avskrivninger.

Departementet bemerker at den skattemessige behandlingen av frukt- og bærfelt ved realisasjon med forslaget vil bli lik som for bygg og anlegg for øvrig. Ved rydding av frukt- og bærfelt vil eventuell gjenstående saldo utgjøre tap ved realisasjon og trekkes ifra gevinst- og tapskonto. Tapet skal fradragsføres saldomessig med 20 pst. per år eller gi en tilsvarende reduksjon i inntektsføring av eventuelle gevinster på gevinst- og tapskonto.

Som en midlertidig engangseffekt vil skattytere som allerede har aktivert investeringsutgifter knyttet til frukt- og bærfelt, og som om få år skal rydde plantefeltene, med forslaget kunne få fradrag for investeringsutgiften på senere tidspunkt enn med gjeldende praksis. Forslaget om at frukt- og bærfelt skal avskrives etter de ordinære saldoavskrivningsreglene, innebærer at skattytere som om få år skal rydde plantefelt, får saldoavskrivninger på grunnlag av den aktiverte investeringsutgiften over noen få år. Når feltet ryddes, vil gjenstående saldo føres på gevinst- og tapskonto med negativt beløp, og restbeløpet vil dermed komme til fradrag årlig med 20 pst. Med den gjeldende, særegne praksisen for frukt- og bærfelt vil skattytere som om få år skal rydde plantefelt, derimot få fradrag for den aktiverte

investeringsutgiften i sin helhet i året feltet ryddes. Overgangen fra denne praksisen til ordinær saldoavskrivning vil dermed innebære at bønder som har investert i frukt- og bærfelt før forslaget trer i kraft, vil kunne få fradrag for investeringsutgiftene på et senere tidspunkt enn med videreføring av dagens praksis. For en del vil det på grunn av progressive satser i trinnskatten kunne være fordelaktig med fradragsføring over flere år etter at feltet ryddes heller enn fradragsføring i sin helhet året feltet ryddes.

Departementet antar derfor at de bønder som om få år skal rydde frukt- og bærfelt bare vil ha en beskjeden ulempe ved å føre investeringsutgifter på gevinst- og tapskonto sammenlignet med fullt fradrag i året feltet ryddes. For enkelte skatteyttere antar departementet at dette også vil være fordelaktig og gi lavere skatt både nominelt og målt i nåverdi, som følge av progressivitet i skattesystemet for personlig næringsdrivende. For eksempel vil en kunne være tjent med å trekke fra 100 000 kroner årlig over fem år, fremfor 500 000 kroner i ett år.

En kunne se for seg en overgangsordning som for eksempel gjelder for fem år fremover, der de som allerede har hatt kostnader til etablering av fruktfelt, i stedet kan velge fullt fradrag ved rydding av dette og ikke trenger å føre tap på gevinst- og tapskonto. Av administrative grunner mener likevel departementet at ulempen forslaget innebærer for noen frukt- og bærbonde med gamle felt, ikke kan forsvare en særlig overgangsordning, fordi en da i en lengre periode fremover vil måtte operere med to parallelle systemer for kostnadsføring av utgiftene.

4 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE VIRKNINGER

Forslaget antas å ha beskjedne administrative omkostninger.

Regelendringen vil etter departementets oppfatning gi bedre samsvar mellom skattemessige avskrivninger og faktisk verdifall. Skattemessig likbehandling av ulike investeringer vil bidra til mer produktive og samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer.

Berørte skattytere vil med forslaget få fradrag for investeringsutgifter på et tidligere tidspunkt enn med dagens regler. Dette vil gi utsatt skattebetaling sammenlignet med dagens regler, som gir en likviditetsfordel og en renteeffekt som øker nåverdien av investeringene. Forslaget vil gi en tilsvarende negativ renteeffekt for staten og et provenytnap. Som en midlertidig overgangseffekt vil enkelte skatteyttere med aktiverte investeringsutgifter fra år før 2020 få fradrag for investeringsutgiften på et senere tidspunkt enn med dagens praksis.

Med betydelig grad av usikkerhet skisserer departementet at forslaget vil gi et provenytnap i innføringsåret på 20–30 mill. kroner bokført og påløpt. Skissen forutsetter blant annet at det i innføringsåret er aktiverte utgifter til planting av fruktfelt for om lag 600 mill. kroner som med forslaget kvalifiserer til skattemessige avskrivninger. Tilsvarende forutsetning for aktiverte utgifter til planting av bærfelt er om lag 30 mill. kroner. Antakelsene er basert på tall fra Innovasjon Norge for totale kostnader i prosjekter som mottar støtte til nyplanting av frukt- og bærfelt.

Foreløpige tall fra SSBs statistikk Strukturen i jordbruket viser at det i 2018 var om lag 1 400 jordbruksbedrifter som dyrket enten frukt eller bær. Et betydelig antall av disse vil ha en annen type gårdsdrift enn frukt- og bærdrifning som sin viktigste virksomhet. Departementet antar videre at et betydelig antall utgjøres av jordbærdrifkere, hvor levetiden på plantene kan være såpass kort at de aktuelle investeringsutgiftene kommer til direkte fradrag både med dagens praksis og med dette forslaget. På denne bakgrunn anslår departementet at antall berørte skattytere vil være om lag 1 000.

Økte avskrivninger vil redusere grunnlaget for fradrag for aktiverte investeringsutgifter i senere år. Den reelle skattelettelsen tilsvarer skattyters rentefordel ved utsatt skattebetaling. Denne lettelsen vil være betydelig lavere enn reduksjonen i skatt i innføringsåret. Den langsiktige, årlige virkningen anslås til om lag 5 mill. kroner.

5 IKRAFTTREDELSE

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2020.

6 LOVTEKNISK LØSNING

Regler i samsvar med dette kan for eksempel skje ved endring av skatteloven slik:

Skatteloven § 14-41 første ledd bokstav h nytt siste punktum skal lyde:

Som anlegg regnes også frukt- og bærfelt.

Skatteloven § 14-43 tredje ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum skal lyde:

Forhøyet avskrivningssats gjelder også for frukt- og bærfelt. Fruktfelt kan avskrives med 10 prosent. Bærfelt kan avskrives med 20 prosent.